



BIULETYN

Biuletyn rachunkowości i podatków

1/2010



W styczniu 2010 nastąpiły zmiany nazw Spółek Europejskie Centrum Audytu Sp. z o.o. oraz Bogacki Seredyński Wójciak i Partnerzy Sp. z o.o.

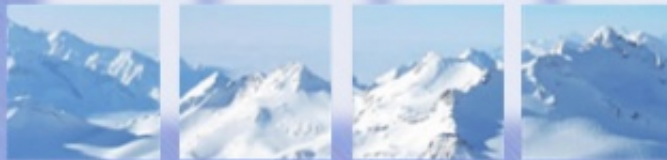
Więcej informacji na stronie 13

str I. Rachunkowość

- 2 Rezerwy na świadczenia pracownicze w świetle Ustawy o rachunkowości i Krajowego Standardu Rachunkowości nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”
- 4 Dzień połączenia zgodnie z PSR i MSSF – implikacje prawne
- 6 Zmiany w MSR 24
- 7 Jednostki wchodzące w skład grup kapitałowej sporządzającej skonsolidowane sprawozdanie finansowe a przyjęta metoda konsolidacji

II. Podatki

- 9 Moment powstania obowiązku podatkowego z tytułu zaliczki uiszczonej na poczet wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów
- 11 Spłata pożyczki wraz z odsetkami poprzez wykonanie innego świadczenia – konsekwencje podatkowe cz. 2
- 13 Informacje o zmianie nazwy



I. Rachunkowość

Nadzór merytoryczny pełni



Katarzyna Szaruga

Biegły Rewident Dyrektor, Departament Audytu Zabrze
ECA Seredyński i Partnerzy Sp. z o.o.
katarzyna.szaruga@ecagroup.pl

Swoje doświadczenie zawodowe zdobywała w międzynarodowej firmie audytorskiej na stanowisku kierowniczym, gdzie była odpowiedzialna zarówno za przeprowadzanie badań i przeglądów sprawozdań finansowych jak i sporządzanie pakietów konsolidacyjnych, realizację zleceń Due Diligence i wyceny przedsiębiorstw. Posiada także bogate doświadczenie w przekształcaniu sprawozdań finansowych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSR/MSSF), także w związku z wejściem spółek na Giełdę Papierów Wartościowych w Warszawie. Autorka licznych artykułów i publikacji z zakresu rachunkowości.



Monika Kaliciak

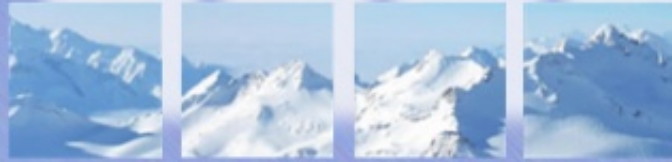
Starszy Konsultant, ECA Seredyński i Partnerzy Sp. z o.o.
monika.kaliciak@ecagroup.pl

Rezerwy na świadczenia pracownicze w świetle Ustawy o rachunkowości i Krajowego Standardu Rachunkowości nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”

PRZESŁANKI PRZEMAWIAJĄCE ZA TWORZENIEM REZERW NA ŚWIADCZENIA PRACOWNICZE

Obowiązek tworzenia rezerw na świadczenia pracownicze wynika z podstawowych zasad rachunkowości. Zgodnie z zasadą memoriału oraz współmierności przychodów i kosztów świadczenia, które przysługują pracownikom i wynikają wprost z przepisów prawa pracy lub układu zbiorowego pracy, powinny być przez jednostkę zarachowane w ciężar kosztów w momencie uzyskiwania przychodów związanych z pracą pracowników.

Odstąpienie od obowiązku tworzenia rezerw na świadczenia pracownicze jest możliwe, gdy wartości te nie wpłyną na rzetelność i jasność przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej przedsiębiorstwa oraz nie mają istotnego wpływu na ustalenie wyniku finansowego przedsiębiorstwa.



Przesłankami przemawiającymi za odstąpieniem od tworzenia rezerw na świadczenia pracownicze może być m.in.: brak układów zbiorowych pracy oraz innych regulaminów wewnętrznych, w których regulowane są obowiązki wypłat nagród jubileuszowych lub innych świadczeń, zatrudnianie w przedsiębiorstwie młodych pracowników z krótkim stażem pracy przy wysokim wskaźniku rotacji zatrudnienia.

Rezerwy na świadczenia pracownicze tworzone są z tytułu niewykorzystanych urlopów, odpraw emerytalnych i rentowych, nagród jubileuszowych. Zgodnie z KSR nr 6 niewykorzystany urlop to urlop za dany rok kalendarzowy i lata poprzednie, niewykorzystany przez pracownika do dnia 31 grudnia, przy uwzględnieniu stanu na dzień bilansowy w przypadku gdy rok obrotowy jest różny od kalendarzowego. Rezerwy na niewykorzystane urlopy są dokonywane w szczególności na urlopy pracowników produkcyjnych, pobierających wynagrodzenie uzależnione od efektów pracy (np. akordowe). Celem ich dokonywania jest właściwe odniesienie kosztów do okresu, w którym jednostka faktycznie uzyskuje efekty pracy pracowników zgodnie ze wspomnianą zasadą współmierności kosztów i przychodów. Odprawy emerytalne i rentowe oraz nagrody jubileuszowe to długoterminowe świadczenia pracownicze, zależne są od stażu pracy. Prawo do tych świadczeń nabywają pracownicy przez cały okres ich zatrudnienia w jednostce, co rodzi zobowiązanie jednostki w stosunku do pracowników w przyszłości.

KALKULACJA REZERWA ŚWIADCZENIA PRACOWNICZE

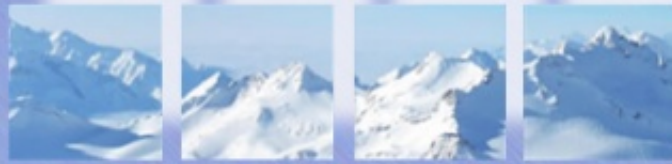
Ustawa o rachunkowości w art. 28 ust. 1 pkt 9 stanowi, iż rezerwy wycenia się w uzasadnionej, wiarygodnie oszacowanej wartości. W ustawie brak konkretnych wytycznych co do metod wyceny rezerw w związku z tym konieczne jest odwołanie się do innych aktów prawnych. W pkt 4.7 KSR nr 6 zostało powiedziane, iż podstawą wyceny rezerw na przyszłe świadczenia na rzecz pracowników są przepisy prawa pracy, regulaminów wynagrodzeń, układów zbiorowych i innych wiążących porozumień pracodawców z pracownikami.

Szacunek kwoty rezerwy powinien uwzględniać obowiązkowe obciążenie pracodawcy wynikające z obowiązujących na dzień szacowania rezerwy przepisów prawa (np. składki emerytalne i rentowe). Przy wycenie świadczeń emerytalnych i podobnych można kierować się postanowieniami MSR 19 „Świadczenia pracownicze”. Zalecaną metodą szacowania rezerw na te świadczenia jest wycena aktuarialna. Wycena rezerw na długoterminowe świadczenia pracownicze, w tym: nagrody jubileuszowe, odprawy emerytalne i rentowe powinna zostać przeprowadzona zgodnie z metodologią aktuarialną, korzystając z pomocy aktuarium, albowiem ustalenie kwot tych rezerw oparte jest na szeregu założeń, zarówno co do warunków makroekonomicznych, jak i założeń dotyczących rotacji pracowników, ryzyka śmierci i innych.

UJĘCIE REZERW NA ŚWIADCZENIA PRACOWNICZE W KSIĘGACH RACHUNKOWYCH JEDNOSTKI

Rezerwy na świadczenia pracownicze, zgodnie z art. 39 ust 2 ustawy o rachunkowości oraz pkt 3.14 KSR nr 6, powinny być ujęte w księgach jako bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów. W sprawozdaniu sporządzonym na dzień bilansowy Spółka powinna je zaprezentować w pozycji „Rezerwa na świadczenia emerytalne i podobne” w podziale na część długu i krótkoterminową. Zgodnie z przytoczonymi powyżej aktami prawnymi bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów z tytułu przyszłych świadczeń na rzecz pracowników powinny być księgowane w ciężar kosztów bezpośrednio związanych z działalnością operacyjną w bieżącym okresie, czyli zwiększamy koszty działalności operacyjnej – odpowiednio koszty wytworzenia produktów, koszty sprzedaży, koszty ogólnego zarządu lub koszty w układzie rodzajowym.

Monika Kaliciak



Marcin Krupa

Biegły Rewident Dyrektor, Departament Audytu Zabrze
ECA Sreedyński i Partnerzy Sp. z o.o.
marcin.krupa@ecagroup.pl

DZIEŃ POŁĄCZENIA ZGODNIE Z PSR I MSSF – IMPLIKACJE PRAWNE.

Połączenia jednostek gospodarczych jest zdarzeniem występującym stosunkowo często w otaczającej rzeczywistości gospodarczej. Zjawisko to wymaga od kierownictwa i służb księgowych jednostki specjalistycznej wiedzy prawnej. Wiedzy prawnej z zakresu prawa podatkowego, bilansowego, cywilnego oraz gospodarczego. W związku z faktem, iż najczęściej kontrowersji implikuje określenie dnia połączenia i w konsekwencji przyjęcie prawidłowej metodologii księgowego procesu połączenia, niniejszy artykuł skupia się wyłącznie na analizie porównawczej definicji połączenia jednostek w świetle zasad Polskich i Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (dalej PSR i MSSF).

Zgodnie z art. 44a ust. 3 ustawy o rachunkowości za dzień połączenia spółek przyjmuje się **dzień wpisania połączenia do rejestru** właściwego dla siedziby odpowiednio spółki przejmującej albo spółki nowo zawiązanej. Za dzień przejęcia zgodnie z definicją wynikającą z załącznika A do MSSF 3 – **POŁĄCZENIE JEDNOSTEK** należy rozumieć dzień, w którym jednostka przejmująca **obejmuje kontrolę** nad jednostką przejmowaną.

Z analizy porównawczej wyżej wymienionych definicji dnia połączenia wynika oczywisty wniosek, iż w zależności od przyjętych zasad rachunkowości (PSR lub MSSF) połączenie jednostek i wynikające z tego konsekwencje następować będą w zasadniczo innych okresach.

Zgodnie z MSSF 3 połączenie jednostek, a w konsekwencji tego dzień przejęcia, następuje na skutek transakcji lub innego zdarzenia, w którym jednostka przejmująca obejmuje kontrolę nad jednym lub większą liczbą przedsięwzięć (jednostek lub przedsięwzięć). Implikacją powyższego znajdującą swoje odzwierciedlenie w zapisach MSR 27.2 jest możliwość powstania relacji spółka dominująca – spółka zależna. W takim przypadku jednostką przejmującą jest jednostka dominująca, a jednostką przejmowaną – jednostka zależna od jednostki przejmującej.

Z analizy porównawczej wyżej wymienionych definicji dnia połączenia wynika oczywisty wniosek, iż w zależności od przyjętych zasad rachunkowości (PSR lub MSSF) połączenie jednostek i wynikające z tego konsekwencje następować będą w zasadniczo innych okresach. Zgodnie z MSSF 3 połączenie jednostek, a w konsekwencji tego dzień przejęcia, następuje na skutek transakcji lub innego zdarzenia, w którym jednostka przejmująca obejmuje kontrolę nad jednym lub większą liczbą przedsięwzięć (jednostek lub przedsięwzięć). Implikacją powyższego znajdującą swoje odzwierciedlenie w zapisach MSR 27.2 jest możliwość powstania relacji spółka dominująca – spółka zależna. W takim przypadku jednostką przejmującą jest jednostka dominująca, a jednostką przejmowaną – jednostka zależna od jednostki przejmującej.

Powyższe oznacza, że pomiędzy dniem połączenia wynikającym z przepisów Polskich i Międzynarodowych Standardów Rachunkowości powstaje zasadnicza rozbieżność w identyfikacji dnia połączenia.

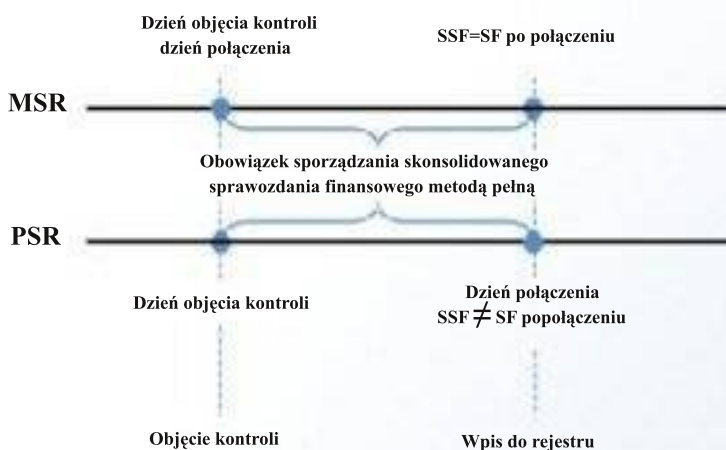
Zgodnie z ustawą o rachunkowości rachunkowe połączenie jednostek powstaje wyłącznie jako techniczna konsekwencja połączenia jednostek zgodnie z zasadami Kodeksu Spółek Handlowych



Kierownictwo jednostki ma prawny obowiązek określenia metodologii połączenia wyłącznie na dzień stosownego wpisu o połączeniu jednostek do Krajowego Rejestru Sądowego.

Na ten dzień określa się czy właściwą metodą księgowego ujęcia połączenia będzie metoda łączenia udziałów (sumowanie aktywów i pasywów zgodnie z ich wartościami księgowymi), czy też bardziej właściwa będzie metoda nabycia i konieczność określenia wartości godziwej aktywów netto spółki/spółek przejmowanych. Zasady określające metodologię księgowego ujęcia połączenia zgodnie z przepisami PSR określają przepisy art. 44a – 44d ustawy o rachunkowości.

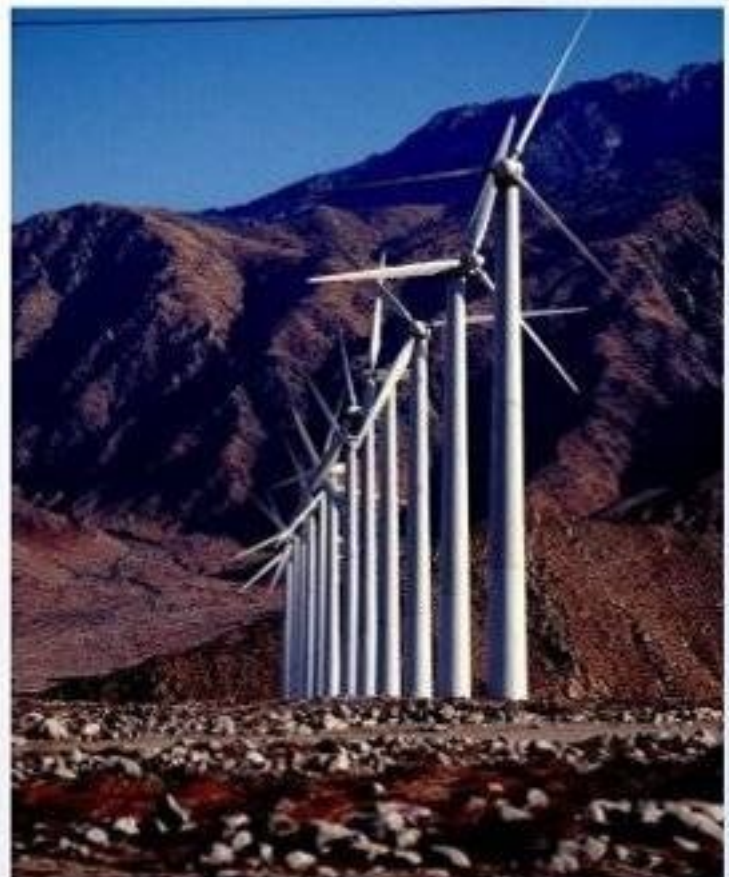
Zasady wynikające z MSSF 3 inaczej niż PSR określają, iż połączenie jednostek nie jest konsekwencją połączenia wynikającą z Kodeksu Spółek Handlowych. Jak wykazano powyżej zgodnie z MSSF 3 połączenie jednostek następuje już wówczas gdy pomiędzy podmiotami powstaje relacja spółka dominująca – spółka zależna. Zasadniczą konsekwencją powyższej relacji jest obowiązek sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego zgodnie z postanowieniami MSR 27 – Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe.



Schemat: Opracowanie własne

Konkludując powyższe rozważania zgodnie z zasadami PSR na dzień połączenia jednostka określa metodę księgowego łączenia określając na ten dzień wartość firmy lub ewentualnie ujemną wartość firmy. W przypadku natomiast zasad wynikających z MSSF jednostka jest zobligowana do ustalenia wartości firmy lub zysku z tytułu okazyjnego nabycia w momencie objęcia kontroli przez spółkę dominującą nad spółką zależną. W ocenie autora niniejszego artykułu sprawozdanie sporządzone zgodnie z MSSF po prawnym połączeniu jednostek nie powinno różnić się od sporządzonego na ten sam dzień sprawozdania skonsolidowanego. W przypadku PSR czasookres pomiędzy dniem objęcia kontroli a dniem prawnego połączenia powoduje, iż sprawozdanie sporządzone po połączeniu jednostek byłoby całkowicie różne od sprawozdania skonsolidowanego sporządzonego na dzień połączenia prawnego.

Marcin Krupa





Arkadiusz Lenarcik

Manager w Departamencie Audytu

ECA Sreedyński i Partnerzy Sp. z o.o.

arkadiusz.lenarcik@ecagroup.pl

ZMIANY W MSR 24

W dniu 4 listopada 2009 roku Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) wydała zmodyfikowaną wersję Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) 24 „Ujawnienie informacji na temat podmiotów powiązanych”. Zmiany w standardzie dotyczą przede wszystkim doprecyzowania definicji jednostki powiązanej oraz uproszczeń w zakresie wymaganych ujawnień informacji przez jednostki pozostające pod kontrolą, współkontrolą, lub znaczącym wpływem instytucji rządowych (jednostki powiązane z organami państwowymi).

Zmieniony Standard ma zastosowanie do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2011 roku lub po tej dacie. Wymagane jest zastosowanie retrospektywne Standardu, czyli w pierwszym roku stosowania należy dokonać odpowiedniego przekształcenia ujawnianych danych porównawczych.

Zgodnie ze zmodyfikowaną definicją, podmiot powiązany to osoba lub jednostka powiązana z jednostką sporządzającą sprawozdanie finansowe.

Osoba lub bliski członek rodziny tejże osoby, jest podmiotem powiązany, jeżeli:

- sprawuje kontrolę nad jednostką sporządzającą sprawozdanie finansowe,
- wywiera znaczący wpływ na jednostkę,
- jest członkiem kluczowego personelu

zarządzającego jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe lub jej jednostki dominującej. Główne warunki klasyfikacji jednostki jako jednostki powiązanej są spełnione, gdy zachodzi

jedna z poniższych okoliczności:

- obie jednostki są członkami tej samej grupy (co w efekcie oznacza, iż każda jednostka dominująca, zależna i siostrzana jest powiązana zresztą jednostek grupy),
- jednostka jest podmiotem stowarzyszonym lub wspólnym przedsięwzięciem drugiej jednostki,
- jednostka jest kontrolowana lub współkontrolowana przez osobę powiązaną,
- obie jednostki są wspólnym przedsięwzięciem trzeciej jednostki,
- osoba powiązana ma znaczący wpływ na jednostkę lub jest członkiem kluczowego personelu zarządzającego jednostki lub jej jednostki dominującej,
- jedna jednostka jest wspólnym przedsięwzięciem trzeciej jednostki, przy czym druga jednostka jest stowarzyszona z trzecią.

Zgodnie z MSSF 3 połączenie jednostek, a w konsekwencji tego dzień przejęcia, następuje na skutek transakcji lub innego zdarzenia, w którym jednostka przejmująca obejmuje kontrolę nad jednym lub większą liczbą przedsięwzięć (jednostek lub przedsięwzięć). Implikacją powyższego znajdującą swoje odzwierciedlenie w zapisach MSR 27.2 jest możliwość powstania relacji spółka dominująca – spółka zależna. W takim przypadku jednostką przejmującą jest jednostka dominująca, a jednostką przejmowaną – jednostka zależna od jednostki przejmującej.

Powyższe oznacza, że pomiędzy dni połączenia wynikającym z przepisów Polskich i Międzynarodowych Standardów Rachunkowości powstaje zasadnicza rozbieżność w identyfikacji dnia połączenia. Zgodnie z ustawą o rachunkowości rachunkowe połączenie jednostek powstaje wyłącznie jako techniczna konsekwencja połączenia jednostek zgodnie z zasadami Kodeksu Spółek Handlowych.



Kierownictwo jednostki ma prawny obowiązek określenia metodologii połączenia wyłącznie na dzień stosownego wpisu o połączeniu jednostek do Krajowego Rejestru Sądowego.

- państwa sprawującego kontrolę, współkontrolę lub wywierającego znaczący wpływ na tą jednostkę,
- innej jednostki, będącej podmiotem powiązaniem jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe, jako przedmiotu kontroli, współkontroli lub znaczącego wpływu realizowanego przez to samo państwo.

W kontekście MSR 24 pojęcie „państwo” oznacza rząd, agencje rządowe i podobne organy na poziomie lokalnym, krajowym i międzynarodowym.

Jednostki korzystające ze zwolnienia opisanego powyżej, mają obowiązek ujawnienia następujących informacji, wymaganych przez nowy paragraf 26:

- nazwy organów państwowych oraz charakter ich powiązania z podmiotem sporządzającym sprawozdanie finansowe,
- informacje dotyczące charakteru i kwoty poszczególnych istotnych transakcji, oraz, w przypadku transakcji, których poszczególne kwoty nie są istotne, ale zbiorczo osiągają istotną wartość – wskazówki ilościowe i jakościowe dotyczące ich zakresu.

Arkadiusz Lenarcik



Anna Kaczmarek

Starszy Konsultant

ECA Seredyński i Partnerzy Sp. z o.o.

anna.kaczmarek@ecagroup.pl

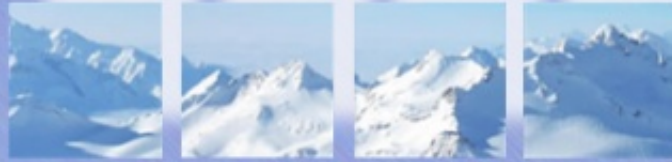
JEDNOSTKI WCHODZĄCE W SKŁAD GRUPY KAPITAŁOWEJ SPORZĄDZAJĄCEJ SKONSOLIDOWANE SPRAWOZDANIE FINANSOWE A PRZYJĘTA METODA KONSOLIDACJI

Podstawowe definicje dotyczące jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej są zawarte w rozdziale 1 UoR, a mianowicie:

Jednostka dominująca jest spółką handlową (przedsiębiorstwem państwowym) sprawującą kontrolę nad inną jednostką, czyli posiadającą zdolność do kierowania polityką finansową i operacyjną tej jednostki, w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych z jej działalności. Jednostka dominująca może być jednocześnie jednostką zależną i jednostką dominującą (**jednostka dominująca niższego szczebla**), bądź jednostką dominującą w stosunku do jednostki dominującej niższego szczebla (**jednostka dominująca wyższego szczebla**).

Jednostką zależną jest jednostka będąca spółką handlową (podmiotem utworzonym i działającym zgodnie z przepisami obcego prawa handlowego) kontrolowaną przez jednostkę dominującą.





Kontrola ta polega w szczególności na:

- posiadaniu przez jednostkę dominującą bezpośrednio lub pośrednio przez udziały większości ogólnej liczby głosów w organie stanowiącym jednostki zależnej (więcej niż 50% głosów), także na podstawie porozumień z innymi uprawnionymi do głosu, wykonującymi swe prawa głosu zgodnie z wolą jednostki dominującej, lub
- uprawnieniu jednostki dominującej do kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki zależnej w sposób samodzielny lub przez wyznaczone przez nią osoby lub jednostki na podstawie umowy zawartej z innymi uprawnionymi do głosu, posiadającymi na podstawie statutu lub umowy spółki, łącznie z jednostką dominującą, większość ogólnej liczby głosów w organie stanowiącym, lub
- uprawnieniu jednostki dominującej do powoływania albo odwoływania większości członków organów zarządzających, nadzorujących lub administrujących jednostki zależnej, lub
- stanowieniu przez członków zarządu jednostki dominującej jednocześnie więcej niż połowy składu zarządu jednostki zależnej lub sytuacji, gdy osoby te zostały powołane do pełnienia tych funkcji w rezultacie wykonywania przez jednostkę dominującą prawa głosu w organach jednostki zależnej w poprzednim roku obrotowym, w ciągu bieżącego roku obrotowego i do czasu sporządzenia sprawozdania finansowego za bieżący rok obrotowy.

Znaczący inwestor jest spółką handlową (przedsiębiorstwem państwowym) posiadającą w innej jednostce – niebędącej jednostką zależną lub współzależną – nie mniej niż 20% głosów w organie stanowiącym tej jednostki i wywierającą wobec niej znaczący wpływ, który polega na zdolności do wpływania na politykę finansową i operacyjną tej jednostki, w szczególności przez:

- udział w podejmowaniu decyzji w sprawie podziału zysku lub pokrycia straty,
- zasiadanie w organie zarządzającym, nadzorującym lub administrującym,
- przeprowadzanie istotnych transakcji z tą jednostką,
- udostępnianie tej jednostce informacji technicznych o zasadniczym znaczeniu dla jej działalności,
- możliwość wymiany członków organów

zarządzających, nadzorujących lub administrujących.

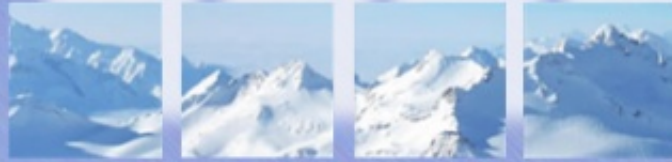
Udział w ogólnej liczbie głosów może być mniejszy niż 20%, jeżeli inne okoliczności wskazują na wywieranie znaczącego wpływu.

Jednostką stowarzyszoną jest spółka handlowa (podmiot utworzony i działający zgodnie z przepisami obcego prawa handlowego), na którą znaczący inwestor wywiera istotny wpływ.

Wspólnikiem jednostki współzależnej jest spółka handlowa (przedsiębiorstwo państwowe) sprawująca wraz z innymi udziałowcami współkontrolę nad tą jednostką, która polega na zdolności wspólnika na równi z innymi wspólnikami, na zasadach określonych w zawartej pomiędzy nimi umowie, umowie spółki lub statucie, do kierowania polityką finansową i operacyjną **jednostki współzależnej**, w celu wspólnego osiągnięcia korzyści ekonomicznych z jej działalności.

Od zakresu kontroli jednej jednostki z grupy kapitałowej nad drugą, a co za tym idzie wpływu, jaki spółka dominująca lub znaczący inwestor wywiera na podmiot podporządkowany, zależy, która z przewidzianych UoR metod konsolidacji powinna być stosowana. I tak:

- dane finansowe jednostek zależnych konsoliduje się **metodą pełną**, która polega na sumowaniu, w pełnej wartości, poszczególnych pozycji odpowiednich sprawozdań finansowych jednostki dominującej i jednostek zależnych, dokonaniu wyłączeń oraz innych korekt, o których mowa w UoR;
- dane finansowe jednostek współzależnych, które nie są spółkami handlowymi, konsoliduje się **metodą proporcjonalną**, polegającą na sumowaniu poszczególnych pozycji sprawozdań finansowych jednostki dominującej, w pełnej wartości, z częścią wartości poszczególnych pozycji sprawozdań finansowych jednostek współzależnych (po dokonaniu wyłączeń), proporcjonalną do posiadanych udziałów;
- w odniesieniu do danych finansowych jednostek współzależnych będących spółkami handlowymi oraz danych finansowych jednostek stowarzyszonych stosuje się **metodę praw własności**.



II. Podatki

Nadzór merytoryczny pełni



Paweł Wójciak

Doradca Podatkowy

Prezes Zarządu, ECA Wójciak i Partnerzy Sp. z o.o.

pawel.wojciak@ecagroup.pl

Doktorant na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego. Przez szereg lat współpracował z polskimi i międzynarodowymi firmami doradztwa podatkowego. Specjalista z zakresu podatków dochodowych, umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, podatkowych aspektów działalności na terenie specjalnych stref ekonomicznych. Obecnie zarządza ogólnopolską firmą świadczącą usługi doradztwa podatkowego i księgowo. Posiada bogate doświadczenie w zakresie obsługi postępowań podatkowych i sądowych. Jest także uznanym wykładowcą i autorem artykułów z zakresu problematyki podatkowej dla praktyków.



Anna Janczewska

Doradca Podatkowy

ECA Wójciak i Partnerzy Sp. z o.o.

anna.janczewska@ecagroup.pl

Moment powstania obowiązku podatkowego z tytułu zaliczki uiszczonej na poczet wewnątrzspółnotowej dostawy towarów.

Zgodnie z art. 19 ust. 11 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, jeżeli przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi otrzymano część należności, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w tej części. Jak z powyższego wynika zasadą ogólną obowiązującą w odniesieniu do momentu powstania obowiązku podatkowego z tytułu otrzymanych przedpłat (zaliczek, zadatków, rat) jest to, że obowiązek podatkowy z tego tytułu powstaje z chwilą **otrzymania** zaliczki. Wystawienie lub niewystawienie faktury dokumentującej otrzymanie zaliczki nie wpływa zatem – **co do zasady** - na moment powstania obowiązku podatkowego z tytułu



Należy jednak zaznaczyć, że zasada ta nie jest zasadą bezwzględnie obowiązującą. Wyjątek od powyższej zasady przewidują w szczególności przepisy regulujące moment powstania obowiązku podatkowego w odniesieniu do wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów.

Zgodnie bowiem z art. 20 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. **jeśli przed dokonaniem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów otrzymano całość lub część ceny, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury potwierdzającej otrzymanie całości lub części ceny.** W przypadku zatem przedpłat (zaliczek, zadałków) otrzymanych na poczet wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów samo otrzymanie przedpłaty (zaliczki, zadałku) nie skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego. W tym przypadku powstanie obowiązku podatkowego nie jest bowiem związane z otrzymaniem przedpłaty (zaliczki, zadałku) lecz z **wystawieniem faktury dokumentującej jej otrzymanie.**

Mając na uwadze powyższe należy wskazać, że zgodnie z § 10 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług zasadą jest to, że jeżeli przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi otrzymano część lub całość należności, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadałek, ratę, fakturę wystawia się nie później niż siódmego dnia od dnia, w którym otrzymano część lub całość należności od nabywcy. Zasada ta nie jest jednak zasadą bezwzględnie obowiązującą.

W myśl bowiem § 10 ust. 2 powołanego rozporządzenia, w przypadku, o którym mowa w art. 20 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., a zatem w przypadku, gdy przed dokonaniem **wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów otrzymano całość lub część ceny** podatnik **może** wystawić fakturę potwierdzającą otrzymanie całości lub części ceny.

Jak wynika z dyspozycji powołanego przepisu podatnik, który otrzyma całość lub część ceny na poczet wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów przed jej dokonaniem może wstawić fakturę dokumentującą

otrzymanie tej przedpłaty (zaliczki, zadałku) jednak nie jest do tego zobligowany. W tym przypadku wystawienie faktury jest bowiem uprawnieniem Podatnika, a nie jego obowiązkiem.

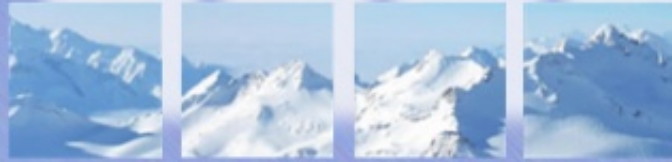
Jeżeli zatem podatnik nie wystawi faktury w związku z otrzymaniem całości lub części ceny przed dokonaniem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (do czego - jak wynika z powołanego wyżej przepisu rozporządzenia z dnia 28 listopada 2008 r. - nie jest zobligowany) to należałoby uznać, że nie powstanie u niego obowiązek podatkowy z tytułu przedpłaty (zaliczki, zadałku) otrzymanej na poczet tej wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów.

Dz. U. Nr 54, poz.35 z późn. zm., dalej: „ustawa z dnia 11 marca 2004r.”

Dz. U. Nr 212, poz. 1337, z późn. zm., dalej: „rozporządzenie z dnia 28 listopada 2008r.”

Anna Janczewska





Katarzyna Wawro-Rzychoń

Doradca Podatkowy

ECA Wójciak i Partnerzy Sp. z o.o.

katarzyna.wawro-rzychon@ecagroup.pl

SPLATA POŻYCZKI WRAZ Z ODSETKAMI POPURZECZ WYKONANIE INNEGO ŚWIADCZENIA – KONSEKWENCJE PODATKOWE CZ. 2

W pierwszej części artykułu omówiono kwestię zaliczania odsetek od pożyczki do kosztów podatkowych, w przypadku gdy spłata pożyczki wraz z naliczonymi odsetkami, które nie były kapitalizowane do kwoty głównej, następuje poprzez wykonanie przez pożyczkobiorcę innego świadczenia. Poniżej przedstawione zostały generalne uwagi dotyczące określania konsekwencji podatkowych na gruncie ustawy o CIT związanych z samym świadczeniem zamiennym, którym może być przeniesienie przez pożyczkobiorcę na pożyczkodawcę własności m.in.:

- a) posiadanych udziałów w innej spółce kapitałowej
- b) wierzytelności wobec innego podmiotu gospodarczego
- c) rzeczy ruchomych.

W pierwszej kolejności należy wskazać, że przeniesienie własności udziałów, wierzytelności czy rzeczy ruchomych „w zamian” za zwolnienie się z obowiązku spłaty pożyczki należy traktować na równi ze zbyciem udziałów, wierzytelności i rzeczy ruchomych w rozumieniu ustawy o CIT.

Przyjęcie innego podejścia różnicowałoby sytuację podatników, którzy najpierw zbyli udziały, wierzytelność czy rzeczy ruchome, a następnie spłacili pożyczkę od podatników, którzy przenieśli ich własność w zamian za zwolnienie z długu, podczas gdy efekt ekonomiczny w obu przypadkach jest taki sam.

a) PRZENIESIENIE WŁASNOŚCI UDZIAŁÓW W INNEJ SPÓŁCE KAPITAŁOWEJ

Przychodem pożyczkobiorcy z tytułu przeniesienia własności udziałów będzie ich wartość określona w umowie przeniesienia własności udziałów za zwolnienie z długu. Przychód ten powinien zostać rozpoznany w dacie podpisania takiej umowy. Jednocześnie ustalając wartość udziałów należy mieć na uwadze art. 14 ustawy o CIT, zgodnie z którym, jeżeli ustalona cena (wartość udziałów) będzie bez uzasadnionej przyczyny znacznie odbiegać od ich wartości rynkowej, przychód ten określi organ podatkowy w wysokości wartości rynkowej. Kosztem uzyskania przychodu ze zbycia udziałów będą natomiast wydatki poniesione na ich nabycie przez pożyczkobiorcę. Zgodnie bowiem z art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy o CIT nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wydatków na objęcie lub nabycie udziałów w spółce - wydatki takie są jednak kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia tych udziałów.

Dla pożyczkodawcy przeniesienie własności udziałów nie będzie wywierało skutków podatkowych do momentu ich zbycia.

b) PRZENIESIENIE WIERZYTELNOŚCI WOBEC INNEGO PODMIOTU GOSPODARCZEGO

Konsekwencje przeniesienia przez pożyczkobiorcę własności wierzytelności będą zależeć od typu wierzytelności. Załóżmy, że przedmiotem świadczenia zamiennego są wierzytelności pożyczkobiorcy z tytułu płatności dokonanych w związku z zawartą umową sprzedaży, która ostatecznie nie doszła do skutku. Dokonane wpłaty nie zostały zwrócone przez kontrahenta pożyczkobiorcy.



Przychodem z tytułu przeniesienia własności takiej wierzytelności również będzie wartość wierzytelności wyrażona w umowie, przy czym powinna ona odpowiadać wartości rynkowej wierzytelności. Przychód ten powstanie w okresie, w którym doszło do skutecznego zawarcia umowy przenoszącej własność wierzytelności.

Kosztem uzyskania przychodu powyższej transakcji będzie kwota odpowiadająca dokonanych płatnościom z tytułu niezrealizowanej sprzedaży.

Jednocześnie w przypadku określenia w umowie wartości wierzytelności na poziomie niższym niż jej nominalna wartość, tj. w przypadku zrealizowania straty na przeniesieniu własności wierzytelności, należy mieć na uwadze art. 16 ust. 1 pkt 39 ustawy o CIT, zgodnie z którym nie stanowią kosztów uzyskania przychodów straty z tytułu odpłatnego zbycia wierzytelności, chyba że wierzytelność ta uprzednio została zarachowana jako przychód należny na podstawie art. 12 ust. 3. W analizowanym przypadku wierzytelność nie stanowiła przychodu należnego pożyczkobiorcy, a zatem kosztem podatkowym będzie wartość nominalna wierzytelności nie wyższa niż wartość ustalona w umowie przenoszącej jej własność. Dla pożyczkodawcy przychodem z tytułu nabycia wierzytelności będą kwoty otrzymane z windykacji wierzytelności i będzie on powstawał w dacie faktycznego ich otrzymania. Kosztem uzyskania przychodu będzie wartość wierzytelności określona w umowie przenoszącej jej własność na pożyczkodawcę. Koszt ten będzie kosztem bezpośrednio związanym z przychodem uzyskanym z nabytych wierzytelności, a zatem będzie potrącalny w roku podatkowym, w którym osiągnięte zostaną odpowiadające mu przychody.

c) *PRZENIESIENIE WŁASNOŚCI RZECZY RUCHOMYCH*

Przychodem dla pożyczkodawcy z tytułu przeniesienia własności rzeczy ruchomych będzie ich wartość wyrażona w umowie przenoszącej tę własność. Także w tym przypadku należy mieć na uwadze wspomniany wyżej art. 14 ustawy o CIT.

Kosztem uzyskania przychodów w przypadku przeniesienia własności środków trwałych będzie ich nieumorzona wartość, zgodnie z art. 16 ust. 1 ustawy o CIT, natomiast w przypadku przeniesienia własności rzeczy ruchomych nie będących środkami trwałymi kosztem będzie cena ich nabycia (koszt wytworzenia) pomniejszona o kwoty zaliczone przy ich nabyciu (wytworzeniu) do kosztów podatkowych.

Katarzyna Wawro-Rzychoń





Szanowni Państwo,

Informujemy, iż z dniem 21.01.2010 roku Europejskie Centrum Audytu Sp. z o.o. zmieniła nazwę na ECA Seredyński i Partnerzy Sp. z o.o. natomiast Bogacki Seredyński Wójciak i Partnerzy Sp. z o.o. zmieniła nazwę na ECA Wójciak i Partnerzy Sp. z o.o. W związku z tym zmianie uległy także logo, adres strony internetowej na **www.ecagroup.pl** oraz adresy e-mail wszystkich pracowników zgodnie ze wzorem **imie.nazwisko@ecagroup.pl**

W związku z ciągłym rozwojem w spółce ECA Seredyński i Partnerzy Sp. z o.o. nastąpiło podwyższenie kapitału zakładowego do wysokości 225.000 zł. Wszystkie inne dane spółek (w tym dane adresowe, NIP, REGON i numery kont bankowych) pozostają bez zmian. Działamy w dotychczasowej formie prawnej, organizacyjnej i właścicielskiej. Zmiany nazw nie pociągają za sobą żadnych zmian z punktu widzenia naszych Klientów i Partnerów.

Jednocześnie pragniemy zaznaczyć, że nasza firma działa w ramach struktury ECA Group, a nowe logo, strona www i nazwa naszej firmy są spójne z wymogami systemu identyfikacji stosowanego w całej grupie.

Wierzymy, że zacieśnienie współpracy między firmami przyniesie Państwu szereg korzyści, wśród których wymienić można zapewnienie spójnej i sprawnej obsługi w ramach czterech grup produktowych: audyt, doradztwo podatkowe, outsourcing księgowy oraz szkolenia.

Żywimy nadzieję na dalszą owocną współpracę z Państwem, która dzięki wprowadzonym zmianom stanie się bardziej efektywna.

Zarząd ECA Group



Kontakt:

ECA Seredyński i Partnerzy Sp. z o.o.

ECA Wójciak i Partnerzy Sp. z o.o.

Siedziba ECA
ul. Praska 6/5
30-328 Kraków

ECA w Warszawie
ul. J. Kossaka 12/1
01-576 Warszawa

ECA w Zabrzu
ul. B. Hagera 41
41-800 Zabrze

ECA w Poznaniu
ul. E. Szanieckiej 9a/9
60-215 Poznań

ECA we Wrocławiu
ul. W. Jagielły 3/54
50-201 Wrocław

www.ecagroup.pl

e-mail: biuro@ecagroup.pl

Kontakt w sprawie biuletynu:

Monika Pilarz

tel.: +48 32 376 41 82

fax: +48 32 376 41 41

e-mail: monika.pilarz@ecagroup.pl

Biuletyn rachunkowości i podatków nr 1/2010

Wydawca: ECA Group

Nadzór merytoryczny:

Paweł Wójciak

Katarzyna Szaruga

Nie ponosimy odpowiedzialności cywilnej za zdarzenia b d ce nast pstwem decyzji podj tych w oparciu o informacje zawarte w niniejszej publikacji. Informacje maj charakter ogólny i nie odnosz si do sytuacji konkretnej firmy.

Przed podj ciem konkretnych decyzji proponujemy zasi gni cie porady u naszych ekspertów.

